

CONCEPTAX | Postfach 20 61 | 32010 Herford

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben Juli/August 2018

Aktuelle Steuergesetzgebung • Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Steuerzinsen • Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau

Sehr geehrte Damen und Herren,

wenn es auch mehrere Anläufe brauchte, so hat der Bundesfinanzhof nun das ausgesprochen, was viele schon vorher "geahnt" haben. Der Zinssatz von 6 % pro Jahr für Steuernachzahlungen (und -erstattungen) ist realitätsfern und unter keinerlei Erwägungen zu rechtfertigen. Während der 3. Senat des BFH Ende 2017 diesen Zinssatz noch für verfassungsgemäß hielt, da er in seine Überlegungen auch Zinsen für Kleinkredite von über 14 % einbezogen hatte, hat nun der 9. Senat diesem Unsinn endlich ein (vorläufiges) Ende gesetzt. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Sache weiter entwickelt.

Seit dem 1.1.2018 besteht die Möglichkeit der unangekündigten Kassen-Nachschau durch das Finanzamt. Nachdem das Finanzministerium einen entsprechenden Anwendungserlass veröffentlicht hat, wissen die Finanzämter nun, was zu tun ist. Es ist daher damit zu rechnen, dass insbesondere bargeldintensive Betriebe nunmehr häufiger Besuch bekommen...

Des Weiteren berichten wir in gewohnter Weise über weitere Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gern zur Verfügung.

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Daniel Upheber
Diplom-Kaufmann
Master of Science (M.Sc.)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

DRWOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford



Morison KSi
Independent member

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Entwurf eines "Familientlastungsgesetzes"
- 2 Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar
- 3 Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen
- 4 Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur
- 5 Schenkungsteuerlicher Vorteil bei einem niedrig- oder unverzinslichen Darlehen an einen nahen Angehörigen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen
- 7 Mindestlöhne sollen zum 1.1.2019 und zum 1.1.2020 steigen
- 8 Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt noch nicht zu Lohnzufluss
- 9 Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohndaten durch das Finanzamt

Für Unternehmer und Freiberufler

- 10 Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer durch sog. Share-Deals beschlossen
- 11 Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen
- 12 Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdielen
- 13 Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 14 Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung

Für Personengesellschaften

- 15 Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften
- 16 Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG
- 17 Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils
- 18 Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter

Für Hauseigentümer

- 19 Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht
- 21 Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) - Gewährung der Aussetzung der Vollziehung
- 22 Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 EStG bei Ausübung einer im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Kaufoption
- 23 Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 24 Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse
- 25 FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG

Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschauf und zur Einzelaufzeichnungspflicht

- 26 Problembereich Kassenführung
- 27 Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschauf
- 28 Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte "Einzelaufzeichnungspflicht"
- 29 Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Entwurf eines "Familientlastungsgesetzes"

Das Bundeskabinett hat den Entwurf für ein Familientlastungsgesetz vorgelegt. Vorgesehen ist, dass das Kindergeld ab dem 1.7.2019 um 10 € pro Kind erhöht wird. Zudem steigt der steuerliche Kinderfreibetrag entsprechend (2019 und 2020 um jeweils 192 €). Im Rahmen der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums wird der Grundfreibetrag für 2019 von derzeit 9 000 € auf 9 168 € und ab dem Jahr 2020 dann auf 9 408 € angehoben; zum Ausgleich der kalten Progression werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 entsprechend verschoben. Mit der Anhebung des Grundfreibetrags werden die voraussichtlichen Ergebnisse des 12. Existenzminimumberichts, welcher im Herbst dieses Jahres vorliegen wird, umgesetzt.

Hinweis:

Im Wesentlichen handelt es sich bei den vorgesehenen Änderungen um Anpassungen des Einkommensteuertarifs, die auf Grund der verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend sind. Anders als der Titel des Gesetzentwurfs suggeriert, werden durch die Anpassungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur Familien, sondern alle Stöpl. entlastet.

Das Bundesfinanzministerium führt folgende Entlastungsbeispiele an:

- Eine Familie mit zwei Kindern und einem Gesamteinkommen von 60 000 € zahlt im Jahr 2019 über 9 % (251 €) und 2020 über 20 % (530 €) weniger Steuern.
- Eine Familie mit ebenfalls zwei Kindern und einem Familieneinkommen von 120 000 € zahlt im Jahr 2019 etwas weniger als 2 % (380 €) und 2020 weniger als 4 % (787 €) weniger Steuern.

2 Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar

Als wesentlicher Baustein zur Entlastung von Familien auf dem Wohnungsmarkt wird das Baukindergeld eingeführt werden. Zwar soll dies nach derzeitigem Stand rückwirkend für Kaufverträge oder Baugenehmigungen vom 1.1.2018 an gelten, jedoch sind die Voraussetzungen noch offen. Die Förderung soll 1 200 € je Kind und Jahr über einen Zeitraum von zehn Jahren betragen. Der Förderzeitraum soll nur bis Ende 2020 gehen, also nur Erwerb/Bau von (selbst genutzten) Immobilien bis zu diesem Zeitpunkt sollen gefördert werden. Berücksichtigt werden hierbei Kinder, die unter 18 Jahre alt sind und in der Immobilie wohnen. Daneben ist vorgesehen, dass die Gewährung des Baukindergeldes an Einkommensgrenzen gekoppelt ist: Die Förderung soll nur Familien gewährt werden, deren Jahreseinkommen bei maximal 75 000 € liegt. Diese Grenze erhöht sich je Kind um weitere 15 000 €, liegt also bei 90 000 € bei einem und bei 105 000 € bei zwei Kindern.

Im Gespräch war, den Bezug des Baukindergeldes an eine Obergrenze bei der Wohnfläche zu koppeln. Das Baukindergeld soll für eine vierköpfige Familie nur bis zu einer Obergrenze von 120 qm Wohnfläche gezahlt werden. Pro weiterem Kind soll die Fördergrenze um zehn Quadratmeter ansteigen. Diese Voraussetzung ist aber nun wohl vom Tisch.

Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung der Voraussetzungen für die Gewährung des Baukindergeldes ist derzeit noch offen. Daher sollte dieses noch nicht bei der Finanzierung der Immobilie eingeplant werden.

3 Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf grundsätzlich erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So

beginnt z. B. der Zinslauf für die Einkommensteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z. B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuell niedrigen Zinsniveaus kann dies in Nachzahlungsfällen zu beträchtlichen Zinsforderungen führen.

Der Bundesfinanzhof hat nun festgestellt, dass gegen die Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes – jedenfalls ab 2015 – schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Wegen der zu dieser Zeit bereits eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus entbehrt der Steuerzinssatz "der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße" und verstößt daher gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot und Übermaßverbot. Im Urteilsfall ging es um Steuerzinsen in Höhe von 240 831 €. Das Gericht hat insoweit die Vollziehung des angefochtenen Zinsbescheids ausgesetzt.

Handlungsempfehlung:

Dieser Beschluss betrifft zwar nur ein Aussetzungsverfahren, ist aber ein wichtiger Richtungshinweis. Es ist zu erwarten, dass diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt wird. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Für die Praxis bestätigt sich zunächst noch die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben z. B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder – im Hinblick auf Aussetzungszinsen in Höhe von ebenfalls 6 % – bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen nach derzeitiger Rechtslage als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Nachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

4 Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur

Für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, besteht ein Kindergeldanspruch u. a. dann, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden, sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich.

Insoweit ist also entscheidend, wann eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium endet. Solange die Erstausbildung noch fortbesteht, wird bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres weiter Kindergeld gewährt.

Im vom Bundesfinanzhof nun entschiedenen Streitfall absolvierte die Tochter des Stpfl. nach ihrem Abitur zunächst eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten, die sie am 21.6.2013 abschloss. Anschließend nahm sie eine Vollzeitbeschäftigung in ihrem Ausbildungsbetrieb auf. Am 19.9.2013 meldete sich T zum Studium bei einer Fachschule für Wirtschaft mit der Fachrichtung Betriebswirtschaft (Schwerpunkt Steuern) in Teilzeitform an und bekam eine Zusage für das Schuljahr 2014/2015. Ab September 2014 reduzierte sie nach einem zwischenzeitlichen Kanzleiwechsel ihre wöchentliche Arbeitszeit auf 36 Stunden. Am 20.8.2014 nahm sie ihre Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft auf. Die Familienkasse gewährte Kindergeld nur bis Juni 2013, also bis zum Ende der Ausbildung. Der Stpfl. beantragte dagegen eine Weiterzahlung des Kindergeldes bis zur Vollendung des 25. Geburtstages im September 2015, da nach seiner Meinung die Ausbildung mit dem Studium an der Fachschule fortgesetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 11.4.2018 (Aktenzeichen III R 18/17) die Ansicht der Familienkasse. Zwar handelte es sich bei dem Studium an der Fachschule im Zeitraum August 2014 bis September 2015 um ein Ausbildungsverhältnis. Problematisch war nun aber der Zeitraum vom

Abschluss der Ausbildung bis zum Beginn des Studiums (Juli 2013 bis Juli 2014). Eine Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten wird grundsätzlich nur dann berücksichtigt, wenn dieser maximal vier Monate beträgt, was vorliegend überschritten wurde.

Nun stellte sich die Frage, ob es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten und dem anschließenden Studium um einen zusammenhängenden Ausbildungsgang gehandelt hat. Zwar handelte es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten um eine abgeschlossene Berufsausbildung. Jedoch bedeutet dies nicht zwangsweise das Ende der Erstausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne. Vielmehr kann ein sog. mehraktiger Ausbildungsgang vorliegen, der insgesamt als einheitliche Erstausbildung angesehen wird. Insoweit ist v.a. darauf abzustellen, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z. B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist auch erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Am erforderlichen zeitlichen Zusammenhang fehlt es u. a. dann, wenn das Kind nach Erlangung eines ersten – objektiv berufsqualifizierenden – Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt nicht mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt, obwohl es diesen früher hätte beginnen können. Unschädlich sind lediglich Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen. Dies war im vorliegenden Streitfall aber gerade nicht gegeben. T hat ihren ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss genutzt, um mit diesem im Rahmen einer regulären Erwerbstätigkeit ohne Ausbildungscharakter Einkünfte zu erzielen. Diese Erwerbstätigkeit erfolgte auch nicht nur in einem Überbrückungszeitraum zwischen dem Ende der Steuerfachangestelltenausbildung und dem nächstmöglichen Beginn der Fachschulausbildung und bildete somit eine zeitliche Zäsur zwischen zwei hierdurch verselbstständigten Ausbildungen. Die von T ausgeübte Berufstätigkeit war im kindergeldrechtlichen Sinne schädlich, da diese die gesetzlich vorgesehene 20-Stunden-Grenze überschritt.

Handlungsempfehlung:

Bei einer mehraktigen Ausbildung müssen die einzelnen Ausbildungsschritte also unmittelbar aufeinander folgen. Die Unterbrechung durch eine schädliche Berufstätigkeit führt zu einem Wegfall des Kindergeldanspruchs. Dies ist in der Praxis zu berücksichtigen. Das Gericht deutete allerdings an, dass es zu einer anderen Entscheidung gekommen wäre, wenn dem Kind – bei einer Bewerbung in 2013 und organisatorisch bedingter Aufnahme des Studiums erst in 2014 – eine unmittelbare Fortsetzung der Ausbildung nicht möglich gewesen wäre.

5 Schenkungsteuerlicher Vorteil bei einem niedrig- oder unverzinslichen Darlehen an einen nahen Angehörigen

Wird einem nahen Angehörigen ein Darlehen unverzinslich oder zu einem unter dem Marktzins liegenden Zins gewährt, so liegt hierin grundsätzlich ein schenkungsteuerlicher Vorgang, der – bei Überschreiten der entsprechenden Freibeträge – Schenkungsteuer auslösen kann. Die Bewertung des Nutzungsvorteils erfolgt nach den Ausführungen des Landesamts für Steuern Bayern wie folgt:

- Bei einem niedrig verzinslichen Darlehen ist in diesen Fällen der schenkungsteuerlich maßgebende Nutzungsvorteil aus der Differenz zwischen dem nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinssatz und dem vereinbarten Zinssatz zu berechnen. Liegt der vereinbarte Zinssatz nur unwesentlich unter dem marktüblichen Zins, ist eine freigebige Zuwendung nicht anzunehmen.
- Entsprechend ist bei unverzinslichen Darlehen zu verfahren. Hier ergibt sich der Nutzungsvorteil aus der Höhe des nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinses.

Vergleichsmaßstab ist der marktübliche Zinssatz. Es ist also zu ermitteln, zu welchem Zins der Darlehensnehmer ein Darlehen unter den gegebenen Bedingungen wie Höhe des Darlehens, Bonität, Besicherung und Laufzeit, bei einem Kreditinstitut hätte beziehen können.

Handlungsempfehlung:

Der marktübliche Zins sollte durch ein Bankangebot oder z. B. ein Angebot über ein entsprechendes Internetportal ermittelt und dokumentiert werden. Kann der Stpfl. den Nachweis über die Höhe des marktüblichen Darlehenszinssatzes nicht führen, schreibt das Gesetz einen Vergleichszinssatz in Höhe von 5,5 % vor.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen

Die Ausgabe von Tankgutscheinen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn z. B. als Gratifikation ist ein beliebtes Instrument in der Praxis, da die Zuwendung steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt, wenn der insoweit gewährte Vorteil – ggf. einschließlich sonstiger gewährter Sachbezüge – pro Monat 44 € nicht überschreitet.

Hinsichtlich dieser Monatsgrenze ist allerdings die Ausgestaltung der Gutscheingewährung zu beachten, wie ein rechtskräftiges Urteil des Sächsischen Finanzgerichts zeigt. Im Urteilsfall wandte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in den Streitjahren für besondere Leistungen jährlich einmalig auf freiwilliger Basis mehrere Tankgutscheine jeweils im Wert von 44 € (Tankkarten) zu, die nicht personengebunden waren und die keine technische Beschränkung zur Einlösung zu bestimmten Zeitpunkten enthielten. In einem Merkblatt zur Einlösung der Gutscheine hieß es: "Vorteil hierbei ist, dass diese Tankgutscheine monatlich bis zu einem Betrag von 44 € sozialversicherungs- und steuerfrei sind. Hierbei ist allerdings unbedingt zu beachten, dass der Wert des einzulösenden Tankgutscheines pro Monat 44 € nicht überschreitet, da sonst die Sozialversicherungsfreiheit und Steuerfreiheit entfällt. ...Sie dürfen pro Monat immer nur einen Gutschein im Gesamtwert von maximal 44 € einlösen." Die Arbeitnehmer waren ferner angewiesen, die bei der Betankung der Privatfahrzeuge erhaltenen Quittungen mit Namen bis spätestens zum Monatsletzten bei der Stpfl. einzureichen. Der Beleg diene als Nachweis, dass der Arbeitnehmer nur einmal im Monat für den Gesamtbetrag von 44 € getankt habe.

Das Finanzgericht entschied nun aber, dass einem Arbeitnehmer der gesamte Sachbezug bereits bei Erhalt der Gutscheine und nicht erst bei Einlösung des jeweiligen Gutscheines an der Tankstelle zugeflossen ist, wenn Tankgutscheine für mehrere Monate im Voraus zugewendet werden. Damit war die Freigrenze von 44 € überschritten. Vorliegend war entscheidend, dass der Arbeitgeber nach Übergabe der Gutscheine rechtlich keinen Einfluss mehr hatte, wie die Gutscheine verwendet und wann diese eingelöst werden. Die Tankkarten enthielten auch keine technischen Vorrichtungen, die eine Einlösung der Gutscheine nur zu bestimmten Zeitpunkten erlaubten.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis müssen also monatsbezogene Tankgutscheine ausgestellt werden.

Hinweis:

Im Übrigen ist diese Frage des Zuflusses von Sachbezügen generell von Bedeutung. So hat z. B. jüngst das Niedersächsische Finanzgericht zum Lohnzufluss bei vom Arbeitgeber eingeräumter Möglichkeit der vergünstigten Nutzung von Fitnessstudios entschieden, dass der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zufließt, wenn die Arbeitnehmer keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, nicht entziehbaren Anspruch zur Nutzung der Studios haben. Auch in diesem Fall zeigt sich, dass die genaue Vertragsgestaltung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer entscheidend ist.

7 Mindestlöhne sollen zum 1.1.2019 und zum 1.1.2020 steigen

Die Mindestlohn-Kommission hat am 26.6.2018 ihren Anpassungsbeschluss gefasst und ihren Bericht vorgestellt. Es ist turnusgemäß der zweite Bericht seit der Einführung des allgemeinen

gesetzlichen Mindestlohns in Deutschland. Dieser liegt derzeit bei 8,84 € brutto je Zeitstunde. Die Kommission empfiehlt eine Erhöhung des Mindestlohns auf 9,19 € zum 1.1.2019 und auf 9,35 € zum 1.1.2020. Die Umsetzung der Erhöhung bedarf noch der Zustimmung der Bundesregierung.

Handlungsempfehlung:

Arbeitgeber müssen damit ggf. zum 1.1.2019 eine Gehaltsanpassung vornehmen.

8 Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt noch nicht zu Lohnzufluss

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn sind. Im Urteilsfall bestand eine Vereinbarung, nach der angesammelte Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes eingesetzt werden konnten. Der Arbeitnehmer verzichtete auf die Auszahlung von Arbeitslohn zum Zwecke der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase. Der Arbeitgeber unterwarf die Zuführungen zu den Wertguthaben nicht dem Lohnsteuerabzug.

Der Bundesfinanzhof bestätigt die Vorgehensweise des Arbeitgebers. Arbeitslohn ist erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern. Auch wenn laufender Arbeitslohn als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet, setzt dies zwingend einen Zufluss des Arbeitslohns voraus. Die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto führt noch nicht zu einem Zufluss und damit noch nicht zu einer lohnsteuerlichen Erfassung. Nach den getroffenen Vereinbarungen konnte der Arbeitnehmer über die Wertguthaben aktuell noch nicht verfügen. Die Versteuerung sei erst in der Auszahlungsphase vorzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist die Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Wertguthabenvereinbarung sorgfältig zu formulieren. Es muss tunlichst verhindert werden, dass der Arbeitgeber bereits bei Gutschrift auf dem Wertguthabenkonto über dieses verfügen kann.

9 Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohndaten durch das Finanzamt

Wird ein Steuerbescheid nach Ablauf der Einspruchsfrist (ein Monat nach Bekanntgabe) bestandskräftig, so bestehen nur noch sehr begrenzte Korrekturmöglichkeiten sowohl für den Stpfl. als auch für das Finanzamt. Dies ist immer dann problematisch, wenn dem Stpfl. oder dem Finanzamt ein Fehler unterlaufen ist und dieser dann korrigiert werden soll.

Über einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Im Urteilsfall war der Stpfl. im Streitjahr vom 1.1. bis zum 31.8.2011 zunächst bei der Firma X GmbH und vom 1.9. bis zum 31.12.2011 bei der Firma Y GmbH beschäftigt. Ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr reichten die Stpfl. am 14.5.2012 in Maschinenschrift zusammen mit Belegen beim Finanzamt ein. In der Anlage N erklärten sie den Bruttoarbeitslohn in zutreffender Höhe. Im Einkommensteuerbescheid vom 10.7.2012 setzte das Finanzamt den Bruttoarbeitslohn zu niedrig an, weil die Lohndaten aus dem Beschäftigungsverhältnis bei der Firma X GmbH in dem Bescheid nicht berücksichtigt worden waren. Diese standen dem System erst seit dem 22.8.2012 zur Verfügung. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Am 9.12.2013 erließ das Finanzamt einen Änderungsbescheid, den es letztlich auf die Korrekturmöglichkeit wegen offenkundiger Unrichtigkeit stützte. Hiergegen wandte sich der Stpfl. Er sah keine Änderungsmöglichkeit des bestandskräftigen Bescheids.

Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 16.1.2018 (Aktenzeichen VI R 41/16) dem Stpfl. Recht. Er stellt vielmehr fest, dass keine offenkundige Unrichtigkeit vorliegt, wenn das Finanzamt bei einer Papiererklärung den elektronisch übermittelten und der Steuererklärung beigefügten Arbeitslohn generell nicht mit dem vom Stpfl. in der Einkommensteuererklärung erklärten Arbeitslohn abgleicht und infolgedessen die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid unzutreffend erfasst werden. Vielmehr sei hierin ein Ermittlungsfehler des Finanzamtes zu sehen, der über ein bloßes Übersehen erklärter Daten hinausgeht.

Handlungsempfehlung:

Dieser Fall wurde zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Entsprechend gehen allerdings auch Fehler des Stpfl. u. U. zu seinen Lasten, sodass bei der Erstellung der Steuererklärung große Sorgfalt anzulegen ist. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber zum 1.1.2017 eine spezielle Änderungsnorm bei Datenübermittlung durch Dritte eingeführt hat.

Für Unternehmer und Freiberufler

10 Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer durch sog. Share-Deals beschlossen

Die Finanzministerkonferenz hat am 21.6.2018 einen Beschluss über Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer gefasst. Nun soll – was schon länger geplant war – die Beteiligungsquote bei sog. Share-Deals von 95 % auf 90 % abgesenkt werden. Hintergrund ist folgender: Bei der Übertragung von Grundstücken fällt Grunderwerbsteuer an. Diese wird bei großen Immobilientransaktionen oftmals dadurch umgangen, dass die Immobilie von einer Kapitalgesellschaft gehalten wird und nun die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Somit ändert sich zwar die faktische Verfügungsgewalt, aber nicht der Eigentümer im rechtlichen Sinne.

Mit drei Maßnahmen soll diesen Modellen begegnet werden:

- **Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %:** Die relevante Beteiligungshöhe wird bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von mindestens 95 % auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bleibt der gesamte Grundbesitzwert und nicht etwa nur der auf den Anteilseignerwechsel entfallende Anteil.
- **Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre:** Die derzeitigen Fünfjahresfristen in den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Bislang wird Grunderwerbsteuer erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen. Bisher waren bestimmte Share Deals derart ausgestaltet, dass in einem ersten Schritt 94,9 % der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind und erst nach Ablauf von fünf Jahren die restlichen 5,1 % auf diesen Gesellschafter übertragen wurden. Nun sollen diese Fristen auf 10 Jahre verlängert werden, um Ausweichgestaltungen zu erschweren.
- **Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestands für Kapitalgesellschaften:** Nach derzeitiger Rechtslage werden von der Grunderwerbsteuer Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Personengesellschaften in Höhe von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfasst. Dabei muss kein Gesellschafter eine bestimmte Beteiligungsschwelle überschreiten. Diese Vorschrift soll auf Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften ausgedehnt und die Quote auf 90 % herabgesetzt werden. Diese Maßnahme hat zum Ziel, Share Deals dadurch zu erschweren, dass ein Altgesellschafter in nennenswertem Umfang beteiligt bleiben muss. Ein kompletter Erwerb durch einen Investor und seinen "mitgebrachten" Co-Investor ist dann nicht mehr möglich.

Hinweis:

Das sich nun anschließende Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten, da ein ähnlicher Beschluss bereits im September 2016 gefasst wurde. Diese Änderungen könnten auch zu Belastungen mit Grunderwerbsteuer bei "normalen" Unternehmenserwerben über Kapitalgesellschaftsanteile führen.

11 Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung von Arbeitnehmererfindungen Stellung genommen. Zunächst ist nach den Vorgaben des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen zu differenzieren,

- ob sie während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemacht werden und entweder aus der dem Arbeitnehmer im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebes oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (sog. Diensterfindungen oder gebundene Erfindungen) oder aber
- nicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen (freie Erfindungen).

Der Arbeitnehmer, der eine Diensterfindung gemacht hat, ist verpflichtet, diese dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Der Arbeitgeber kann Diensterfindungen durch Erklärung gegenüber dem Arbeitnehmer in Anspruch nehmen. Dadurch gehen alle vermögenswerten Rechte an der Diensterfindung auf den Arbeitgeber über. Demgegenüber stehen freie Erfindungen grundsätzlich dem Arbeitnehmer zu; der Arbeitgeber hat hieran nur ein Vorkaufsrecht.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegen Aufwendungen für Diensterfindungen in der Bilanz dem Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Aufwendungen für freie Erfindungen sind dann zu aktivieren, wenn die Erfindung vom Arbeitgeber angeschafft wurde.

12 Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdielen

Das Finanzgericht Hamburg hat klargestellt, dass auch der Betreiber einer Eisdielen, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und nahezu ausschließlich Barumsätze tätigt, jeden einzelnen Umsatz getrennt aufzeichnen muss, wenn er ein modernes PC-gestütztes Kassensystem vorhält und grundsätzlich nutzt.

Der Antragsteller setzte in seiner Eisdielen eine moderne PC-Kasse mit Touchscreen ein, bei der die Daten mittels USB-Port dauerhaft gesichert werden konnten. Für die Tageseinnahmen druckte er aber nur die Z-Bons aus und übertrug sie in eine Excel-Tabelle. Im Rahmen einer beim Antragsteller durchgeführten Außenprüfung für die Streitjahre bemängelte der Prüfer insbesondere die Kassensystemführung des Antragstellers. Auf Grund der Ausstattung mit einem modernen Kassensystem sei es dem Antragsteller möglich und zumutbar gewesen, jeden einzelnen Geschäftsvorgang aufzuzeichnen. Dies habe er pflichtwidrig unterlassen. Selbst für den Fall, dass die Kasse als offene Ladenkasse betrachtet würde, fehle es an täglichen Kassensystemberichten über die Auszahlung der Ladenkasse. Im Übrigen habe der Antragsteller die Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdateien sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen nicht eingereicht. Zudem seien erhebliche Kassensystemfehlbeträge festzustellen, welche jeweils durch Einlagebuchung ausgeglichen worden seien. Mit Verweis auf diese Feststellungen verwarf der Prüfer die Buchführung und schätzte die Besteuerungsgrundlagen. Anhand des Wareneinsatzes und der gültigen Preislisten kalkulierte er die Umsatzerlöse und unterwarf diese der Besteuerung.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß war. Da der Stpfl. eine moderne Registrierkasse verwendete, konnte er jeden Umsatz einzeln aufzeichnen. Zwar genügt es im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, dass der Stpfl. nur die Summe der Tageseinnahmen aufzeichnet; dann müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt werden, z. B. Kassensystemstreifen, Kassensystemzettel oder Bons. Nur die Aufzeichnung der Tagessumme in Gestalt des Z-Bons ohne Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen genügt nicht. Daher durfte das Finanzamt eine Hinzuschätzung vornehmen.

Hinweis:

Wird also im Betrieb ein modernes Kassensystem eingesetzt, welches eine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornimmt, so müssen diese Daten zwingend aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Zu diesem Thema verweisen wir auf das Hauptthema "Finanzverwaltung zur Kassensystem-Nachsicht und zur Einzelaufzeichnungspflicht" im Rahmen dieser Ausgabe.

13 Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang folgt nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung insoweit einer eher formalen Betrachtungsweise. Daraus folgen bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben. Nun hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass sich die erforderliche Angabe des Leistungszeitpunkts aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung bewirkt wurde. Im Urteilsfall ging es um die Lieferung von Pkws. Das Gericht begründet seine Entscheidung damit, dass sich die Steuerverwaltung nicht auf die bloße Prüfung der Rechnung beschränken dürfe, sondern auch die vom Stpfl. beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen habe.

Im Streitfall hatte die Stpfl. den Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten Pkw-Lieferungen in Anspruch genommen. Allerdings enthielten die ihr hierfür erteilten Rechnungen weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch zum Lieferzeitpunkt. Die Rechnungen wurden später um die Angabe der Steuernummer, nicht aber auch um die Angabe der Lieferzeitpunkte ergänzt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Pkw-Lieferungen. Demgegenüber hatte die Klage vor dem Finanzgericht Erfolg, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte.

Gesetzlich ist vorgeschrieben, dass die Rechnung die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung enthalten muss. Dabei kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. In dem vorliegenden Urteil legt der Bundesfinanzhof diese gesetzliche Vorgabe zu Gunsten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Stpfl. sehr weitgehend aus. Danach kann sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Dies bejahte das Gericht für den Streitfall. Mit den Rechnungen sei über jeweils einmalige Liefervorgänge mit Pkws abgerechnet worden, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt worden seien. Damit folge aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt wurde. Die Angabe des Ausstellungsdatums der Rechnung sei als Angabe des Leistungszeitpunktes anzusehen.

Hinweis:

Dieses Urteil ist sehr zu begrüßen, denn bislang wurden teilweise überzogene formale Anforderungen gestellt. Ob dieses Urteil insgesamt eine Lockerung der formalen Betrachtungsweise einleitet, muss allerdings abgewartet werden. In der Praxis sollte weiterhin tunlichst darauf geachtet werden, dass Eingangrechnungen alle formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten, und zwar

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. das Ausstellungsdatum,
4. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
5. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw. bei Abschlags-/Vorauszahlungen den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,

9. bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die an einen Nichtunternehmer erbracht werden, einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers, und
10. in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten die Angabe "Gutschrift".

An sogenannte Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 250 € nicht übersteigt, werden geringere Anforderungen gestellt.

14 Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung

Der Bundesfinanzhof hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es bei der Prüfung der Umsatzgrenze von 17 500 € bei der Kleinunternehmerregelung im Falle der Differenzbesteuerung auf das vereinnahmte Entgelt oder auf die Handelsspanne ankommt. Der Stpfl. führte steuerbare, der Differenzbesteuerung unterliegende Umsätze im Rahmen eines Gebrauchtwagenhandels aus. Die Bemessungsgrundlage der im Jahr 2009 und im Streitjahr 2010 erzielten Umsätze wurden nach dem Differenzbetrag (Handelsspanne) mit rd. 17 300 € (2009) und rd. 17 400 € (2010) ermittelt. Die tatsächlich vereinnahmten Entgelte beliefen sich auf rd. 27 300 € (2009) und rd. 25 100 € (2010). Bis 2009 stellte die Finanzverwaltung bei Prüfung der Kleinunternehmerregelung auf die Handelsspanne ab, ab 2010 dagegen auf die vereinnahmten Entgelte.

Das Gericht stellt zunächst fest, dass die Kleinunternehmerregelung durch die Differenzbesteuerung nicht ausgeschlossen werde. Ist ein Wiederverkäufer Kleinunternehmer, werde die nach der Handelsspanne bemessene Steuer für die von ihm ausgeführten Lieferungen nicht erhoben. Hinsichtlich der Umsatzgrenze bei der Kleinunternehmerregelung neigt der Bundesfinanzhof dazu, auf die Handelsspanne abzustellen.

Hinweis:

Wie der Europäische Gerichtshof diese Sache entscheidet, bleibt abzuwarten. Betroffene Unternehmer sollten Bescheide verfahrensrechtlich offenhalten.

Für Personengesellschaften

15 Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften

Vereinnahmt eine gewerbliche Personengesellschaft Gewinnausschüttungen von einer Kapitalgesellschaft oder realisiert sie Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, so unterliegen diese Gewinnbestandteile im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter der Personengesellschaft dem Teileinkünfteverfahren, es erfolgt also eine 40 %ige Steuerfreistellung. Bislang ungeklärt ist die Frage, ob über deren Berücksichtigung (und damit auch über das [Teil-]Abzugsverbot für damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben) bereits auf der Ebene des bei der Personengesellschaft erfolgenden Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist oder aber erst im Festsetzungsverfahren hinsichtlich des Folgebescheids, also des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters. Das Finanzgericht München hat entschieden, dass diese Feststellung bereits auf der Ebene der Personengesellschaft und damit im Feststellungsverfahren erfolgen muss. Diese Frage kann verfahrensrechtlich von erheblicher Bedeutung sein.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig, sodass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. In Zweifelsfällen sollte eine Berücksichtigung bereits im Feststellungsverfahren für die Personengesellschaft begehrt werden bzw. der Feststellungsbescheid verfahrensrechtlich offengehalten werden.

16 Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG

Gewinne einer Personengesellschaft werden insgesamt mit ca. 48 % steuerlich belastet. Diese Belastung setzt sich aus der von der Gesellschaft zu leistenden Gewerbesteuer und der individuellen Einkommensteuer der Gesellschafter zusammen. Im Vergleich zur GmbH ist diese Belastung sehr hoch, wenn der Gewinn im Unternehmen verbleibt, also nicht von den Gesellschaftern entnommen wird. Im Falle einer Gewinnthesaurierung werden Gewinne bei einer GmbH – zumindest zunächst – nur mit ca. 30 % belastet. Bei einer GmbH & Co. KG, welche im Mittelstand häufig als Personengesellschaftsform gewählt wird, kann das günstige Thesaurierungssteuerniveau der GmbH genutzt werden, wenn die Gewinnthesaurierung nicht unmittelbar bei der KG, sondern über die Komplementär-GmbH erfolgt. Im besten Fall erfolgt die Gewinnthesaurierung bei der Komplementär-GmbH dadurch, dass der Komplementär-GmbH ein Teil des Gewinns der KG über Sondervergütungen zugewiesen und dann bei der Komplementär-GmbH nicht ausgeschüttet wird. Durch diese Vorgehensweise kann eine vergleichsweise günstige Steuerbelastung erreicht werden.

Wie eine solche Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH mittels Sondervergütungen in der Praxis erfolgen kann, zeigt der aktuell vom Finanzgericht Münster entschiedene Fall. Es herrschte Streit über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer klassischen GmbH & Co. KG. Dabei ging es um die Frage, ob der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn als Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos und die Ausübung der Geschäftsführung innerhalb der KG gewährt werden kann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die zugleich auch Kommanditisten der KG sind, für ihre Geschäftsführungsleistungen keine gesonderte Vergütung der Komplementär-GmbH beziehen. Die Komplementär-GmbH erhielt für die Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung einen jährlichen Vorabgewinn i. H. v. 200 000 €. Die Kommanditisten entnahmen aus der KG jeweils monatlich einen Betrag i. H. v. 8 500 €, wodurch ihr Kapitalkonto entsprechend belastet wurde.

Das Finanzamt erkannte diese Gewinnverteilungsabrede nicht an. Da Haftungsvergütungen üblicherweise in einem Prozentsatz des Stammkapitals ermittelt werden, wurde hierfür ein Betrag von 1 250 € (25 000 € x 5 %) als Vorabvergütung für die Übernahme der Haftung berücksichtigt. Die darüber hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung von 198 750 € wurde deshalb steuerlich nicht als Vorabvergütung an die Komplementärin anerkannt. Der Betrag wurde im Rahmen des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels berücksichtigt. Wesentliches Argument des Finanzamts war, dass der Komplementär-GmbH für die Geschäftsführungstätigkeit keine Vergütung zustand, da dieser insoweit kein Aufwand entstanden war.

Das Finanzgericht hat die Gewinnverteilungsabrede dagegen in vollem Umfang anerkannt. Rechtsprechung und Schrifttum stellen bei der Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede im Einzelfall auf den sog. Fremdvergleich ab. Es ist also zu fragen, welcher Gewinnanteil einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden GmbH zugebilligt worden wäre, die zum Zwecke der Führung der Geschäfte der KG und zur Übernahme der Stellung eines vollhaftenden Komplementärs gebildet worden wäre.

Eine aus fremden Gesellschaftern bestehende Komplementär-GmbH würde gegenüber der GmbH & Co. KG verlangen, dass ihre im Einzelnen erbrachten Leistungen insgesamt angemessen vergütet ("entlohnt") werden, und zwar entweder über einen Vorabgewinnanteil oder über eine Sondervergütung. Vergütungsfähige Beiträge der Gesellschafter und damit wesentliche Faktoren der Gewinnverteilung einer Personengesellschaft sind vor allem der Arbeits- sowie der Kapitaleinsatz und die Übernahme des Haftungsrisikos.

Ein solcher Anspruch auf angemessene Vergütung einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden Komplementär-GmbH besteht grundsätzlich unabhängig davon, wie die Komplementär-GmbH die von der GmbH & Co. KG zu erwartende Gegenleistung später selbst verwendet, d. h., ob und in welchem Umfang sie die Vergütung durch Ausschüttungen und/oder Vergütungen bzw. Gehaltszahlungen wiederum an ihre Anteilseigner oder Geschäftsführer weitergibt. Da die Komplementär-GmbH auf Grund ihrer körperschaftlichen Struktur nicht selbst zur Übernahme der Geschäftsführung fähig ist, muss sie sich insofern ihrer Gesellschafter oder fremder Geschäftsführer

bedienen. Die Frage, ob die Komplementär-GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer oder einem fremden Geschäftsführer für die geleisteten Dienste überhaupt eine Vergütung gewährt bzw. ein Gehalt zahlt und in welcher Höhe dies geschieht, betrifft aber weder die gesellschaftlichen noch die leistungsmäßigen Beziehungen zur GmbH & Co. KG, sondern eine andere gesellschaftliche bzw. leistungsmäßige Ebene und ist damit nachrangig zu beantworten. Sie ändert nichts an dem Umstand, dass die Komplementär-GmbH mit der Übernahme der Geschäftsführung und des Haftungsrisikos gegenüber der KG eine eigenständige Leistung in Gestalt eines werthaltigen Gesellschafterbeitrags oder einer marktfähigen Dienstleistung erbracht hat. Fremde GmbH-Gesellschafter wären daher in jedem Fall bestrebt, für diese Beiträge bzw. Leistungen ihrer GmbH einen wirtschaftlich gebührenden Ausgleich zu erhalten, um auf diese Weise von einer entsprechenden Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsanteile zu partizipieren.

Hinweis:

Dieser Fall verdeutlicht, welche steuerlichen Gestaltungschancen bei einer GmbH & Co. KG bestehen. Diese sind für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen.

17 Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils

Kommanditisten dürfen zugerechnete Verluste mit anderen Einkünften nur bis zur Höhe des Kapitalkontos verrechnen. Darüber hinausgehende Verluste werden allerdings als verrechenbare Verluste vorgetragen und können in späteren Jahren mit Gewinnen aus dieser Kommanditbeteiligung verrechnet werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer übergeht, wenn ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG überträgt und dem Übernehmer auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. Entscheidend ist, dass der Erwerber insoweit zukünftig dergestalt belastet ist, dass Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet werden.

Hinweis:

Im Einzelfall ist im Übertragungsvertrag sorgfältig zu regeln, welche Rechte und Pflichten und welche Kapitalkonten auf den Erwerber übergehen sollen.

18 Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter

Scheiden aus einer Personengesellschaft bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus, so wird das Unternehmen dann von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt (sog. Anwachsung). Für Zwecke der Gewerbesteuer wechselt ab diesem Zeitpunkt die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer.

Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass wenn dieser Vorgang während eines Jahres erfolgt, sich gewerbesteuerlich folgende Konsequenzen ergeben:

- Der Gewerbesteuermessbetrag ist für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen.
- Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen.

Hinweis:

Im Ergebnis ist der gewerbesteuerliche Freibetrag in dem Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels also insgesamt nur einmal zu gewähren.

Für Hauseigentümer

19 Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?

Die Veräußerung einer Immobilie innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wird im Grundsatz steuerlich erfasst, sodass der Veräußerungsgewinn zu versteuern ist. Ein solches Veräußerungsgeschäft wird aber dann nicht besteuert, wenn die veräußerte Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Fraglich ist nun, wie eine selbst genutzte Immobilie behandelt wird, in der ein häusliches Arbeitszimmer besteht. Die Finanzverwaltung hat insoweit bestimmt, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken dient, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gesetzlich ausgeschlossen oder eingeschränkt ist. Dies hat im Fall der Veräußerung der Immobilie zur Folge, dass die Veräußerung, soweit diese auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, nicht von der Besteuerung ausgenommen wird. Mithin kann sich das häusliche Arbeitszimmer als Steuerfalle herausstellen.

Nun hat das Finanzgericht Köln dagegen entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer insoweit nicht als separates Wirtschaftsgut einzustufen ist. Der auf das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Eigenheims entfallende Veräußerungsgewinn führt nicht zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt. Insbesondere könne aus dem Gesetzeswortlaut nicht das Erfordernis entnommen werden, dass sämtliche Wohnungsteile der Gesamtwohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssten, um die Ausnahme von der Besteuerung annehmen zu können.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, sodass diese Rechtsfrage möglicherweise vor den Bundesfinanzhof getragen wird.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht

Mit Datum vom 25.6.2018 hat das BMF den Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Für die GmbH sind folgende Regelungen hervorzuheben:

- **Ausgleichszahlungen bei Organschaften:** § 14 KStG, der die Voraussetzungen wie auch die Rechtsfolgen der sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft regelt, soll um einen neuen Abs. 2 ergänzt werden, der den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft (sog. Minderheitsgesellschafter). Mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle soll es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich sein, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

Hinweis:

Damit reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15), mit dem der BFH entschieden hatte, dass eine Organshaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche variablen Ausgleichszahlungen eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter (im Streitfall: eine von der Höhe des Ertrags/Jahresüberschusses der Organgesellschaft abhängige Ausgleichszahlung) geleistet werden, weil dann das gesetzliche Erfordernis der "Abführung des gesamten Gewinns" nicht erfüllt sei. Schon in früheren Jahren hatte der BFH der Organshaft die Anerkennung versagt, wenn derartige variable Ausgleichszahlungen vereinbart waren, das BMF hatte im Gegenzug darauf mit einem sog. Nichtanwendungserlass reagiert. Da auch das Fachschrifttum bislang schon von der handelsrechtlichen Zulässigkeit und der steuerlichen Unschädlichkeit variabler Ausgleichszahlungen ausgegangen ist, sollte die geplante gesetzgeberische Klarstellung nun für mehr Rechtssicherheit sorgen. Im Ergebnis soll die bisherige – für die Praxis großzügige – Sichtweise der FinVerw gesetzlich festgeschrieben werden.

- **Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG):** Das BVerfG hatte 2017 entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt, da diese Regelung, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Zugleich hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit ab 1.1. 2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen. Dem will der Gesetzgeber aktuell damit nachkommen, dass die Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) auf schädliche Beteiligungserwerbe, die in dem Zeitraum 2008 bis 2015 stattgefunden haben, nicht anzuwenden ist. Da das BVerfG allerdings die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG), also betreffend Übertragungen von mehr als 50 % der Anteile, ausdrücklich offen gelassen hat – und insoweit auch keine gesetzgeberische Änderung vorgesehen ist –, bleibt es beim vollständigen Wegfall des Verlustvortrags, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Auch ab dem 1.1.2016 finden die Regelungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG Anwendung.

21 Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) – Gewährung der Aussetzung der Vollziehung

Dem BVerfG liegt aktuell zur Prüfung vor die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, ob bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Vor diesem Hintergrund ist ein Beschluss des FG Hamburg zu sehen, mit dem das FG mit Rücksicht auf seine Vorlage aus 2017 entsprechend Aussetzung der Vollziehung gewährt. Dabei hat das FG dem Interesse des Stpfl. an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes explizit Vorrang vor dem öffentlichen, vornehmlich fiskalischen Interesse eingeräumt. Das FG führt wörtlich aus, dass "im Rahmen der für die Aussetzungsentscheidung maßgeblichen summarischen Prüfung [...] eher zu erwarten [ist], dass § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für nichtig erklärt wird".

Der Stpfl. hat seinen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vornehmlich darauf gestützt, dass die Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig ist. Für den "kleinen Fall" einer Anteilsübertragung (Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von höchstens 50 %) habe das BVerfG die Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bereits festgestellt. Nach Maßgabe des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg könne für die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile nichts anderes gelten.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten. Das FG Hamburg hat sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und die Auffassung vertreten, dass auch die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.) insoweit verfassungswidrig ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Es ist davon auszugehen, dass das BVerfG auch diese Regelung der Übertragung von mehr als 50 % für verfassungswidrig erklären wird, sodass einschlägige Sachverhalte offengehalten werden sollten.

22 Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 EStG bei Ausübung einer im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Kaufoption

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert (nach aktueller Rechtslage zu mindestens 1 %) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei wird das Veräußerungsergebnis – verkürzt dargestellt – ermittelt aus der Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten, noch gemindert um die Veräußerungskosten.

Vor diesem Hintergrund ist ein noch nicht rechtskräftiges Urteil des FG Münster zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass die Ausübung einer im Zusammenhang mit einer Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Option auf den Erwerb von Aktien bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 17 EStG zu berücksichtigen ist. Dabei soll ein innerer zeitlichen und sachlichen Zusammenhang aufweisender einheitlicher Sachverhalt auch bei dem zeitlichen Auseinanderfallen von Gewährung und Ausübung einer Option auf den Erwerb von Aktien vorliegen.

Im konkreten Streitfall hatten – grob umrissen – die Stpfl. (Eheleute) im Streitfall Anteile an zwei GmbH veräußert. Mit der Erwerberin, der P-GmbH, schloss der Stpfl. anschließend einen Geschäftsführervertrag, der ihm u. a. das Recht einräumte, binnen fünf Jahren nach Abschluss des Vertrags 15 000 Aktien der Muttergesellschaft der P-GmbH zu einem festgelegten Kurs zu erwerben. Kurze Zeit später wurde der Geschäftsführervertrag in gegenseitigem Einvernehmen aus betriebsbedingten Gründen gegen eine Abfindung aufgehoben. Das Optionsrecht blieb jedoch unberührt und wurde später vom Stpfl. auch ausgeübt.

Nachdem die FinVerw den Gewinn aus der Optionsausübung zunächst als Arbeitslohn erfasste, hatte letztlich der BFH dazu entschieden, dass der Gewinn nicht zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führe und den Streitfall zur endgültigen Klärung wieder an das FG zurückverwies. Daher hatte in der Folge die FinVerw diesen Gewinn aus der Optionsausübung nach § 17 EStG erfasst und den steuerlich relevanten Veräußerungsgewinn nachträglich um rd. 500 TDM erhöht, wogegen der Stpfl. nun klagte.

Das FG Münster weist diese Klage ab, weil materiell der aus der Ausübung des Aktienoptionsrechts herrührende Vorteil bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungspreis zu berücksichtigen ist und weil das Optionsrecht als Teil des Veräußerungspreises der Anteilsveräußerung anzusehen ist. Da auch der Rechtsgrund für die spätere Änderung der Gegenleistung für die Aktienveräußerung in der ursprünglichen Vereinbarung angelegt war, wirkte diese materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung des FG Münster ist nun die Revision beim BFH anhängig, sodass die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten bleibt. In vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob diese offengehalten werden sollten.

23 Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten dabei – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) steuermindernd berücksichtigt werden.

In diesem Kontext ist auch der Streitfall zu sehen, über den das FG Münster zu entscheiden hatte. Konkret hatte – verkürzt dargestellt – ein Stpfl. geklagt, der seit 2002 zu 30 % an einer GmbH beteiligt war, der er ab 2007 Darlehen gewährte. In 2011 verzichtete er auf die Darlehensforderung und veräußerte wenige Wochen später auch seinen Gesellschaftsanteil (Stammeinlage 75 T€, Kaufpreis 30 T€). Den sich ergebenden Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals und dem

Verlust des Gesellschafterdarlehens machte er im Streitjahr 2011 als Verlust i. S. d. § 17 EStG geltend. Das FA erkannte lediglich den Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals an.

Das FG Münster ist für diesen Streitfall mit seinem – noch nicht rechtskräftigen – Urteil vom 12.3.2018 der aktuellen Rechtsprechung des BFH explizit gefolgt, nach der der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre für den aktuellen Zeitraum seit Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt. Danach kann auch der Verzicht auf eine private Darlehensforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust aus Kapitalvermögen führen. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts als (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung kommt nach Feststellung des FG nicht in Betracht.

Zur Begründung führt das FG Münster aus, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehöre; als Veräußerung gelte auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Weiterhin könne aber auch der endgültige Ausfall (der ja keine Veräußerung sei) einer Kapitalforderung zu einem steuerlichen Verlust führen, da nach der BFH-Rechtsprechung der Ausfall einer Rückzahlung gleichzustellen sei. Denn wirtschaftlich betrachtet mache es schließlich keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußert oder ob er diese behält. Auch der Fall des Forderungsverzichts sei insoweit der Veräußerung gleichzustellen, da auch dieser zu einem endgültigen Ausfall der Kapitalforderung führe und nach der Vorstellung des Gesetzgebers sämtliche Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien.

24 Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse

Als Veräußerung i. S. d. § 17 EStG gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Ein Auflösungsverlust i. S. d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG entsteht dann, wenn die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat nun der BFH zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG nicht bereits zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Die Vorinstanz hatte für den Streitfall u. a. festgestellt, dass Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft sei, nicht aber die Beendigung der Gesellschaft bzw. die Liquidation, und dass die Vermögenslosigkeit als solche nicht zur Auflösung der Gesellschaft führe. Auch sei die Löschung im Handelsregister nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen.

In Bestätigung seiner Rechtsprechung unterstreicht der BFH diese Feststellungen des FG mit dem Hinweis, dass ein Verlust i. S. d. § 17 EStG in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Hiervon sei auszugehen, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Dies sei in Liquidationsfällen regelmäßig erst dann der Fall, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Als früherer Zeitpunkt komme u. a. der Zeitpunkt der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse in Betracht. Nicht ausreichend ist jedoch der bloße Antrag auf Insolvenzeröffnung, da dieser noch nicht zu einer zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft führe.

Hinweis:

Auch dieser Streitfall zeigt die steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust "zu früh" geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i. d. R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen "zu spät" geltend gemacht, scheidet die

Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

25 FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt werden.

Zu dieser Problematik hatte der BFH seine Rechtsprechung entscheidend geändert und (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für "Altfälle") entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008) die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können nun nur noch dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (d. h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun die aktuelle Kurzinformation ESt der OFD Nordrhein-Westfalen, mit der die FinVerw explizit auf das vorgenannte Urteil Bezug nimmt. Der BFH widerspreche, so die OFD, damit ausdrücklich der Auffassung der FinVerw, gleichwohl sei die abschließende Erörterung der Frage, inwieweit die FinVerw dieses Urteil allgemein anwendet, auf Bund-Länder-Ebene vertagt worden. Bis auf Weiteres solle daher wie folgt verfahren werden:

- Werden nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht, so sind diese nach bisheriger Verwaltungsauffassung zu behandeln, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.
- Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden und die eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen erst nach dem 27.9.2017 geleistet wurden oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters erst nach diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, sind bis zur abschließenden Erörterung auf Bund-Länder-Ebene zurückzustellen.

Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschaue und zur Einzelaufzeichnungspflicht

26 Problembereich Kassenführung

Die Kassenführung ist insbesondere in bargeldintensiven Betrieben eine Achillesferse. Die Praxis zeigt – und dies wird durch aktuelle Rechtsprechung bestätigt –, dass die Kassenführung in bargeldintensiven Betrieben z. B. in Einzelhandel und Gastronomie wie Restaurants, Imbissbuden und Eisdielen – vielfach zu bemängeln ist. Mängel in der Kassenführung bergen die Gefahr, dass die Buchhaltung und damit die Gewinnermittlung des Betriebs als nicht ordnungsgemäß eingestuft werden und die Finanzverwaltung Hinzuschätzungen zum Gewinn vornimmt.

Mit den durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beschlossenen Maßnahmen sollen Steuerausfälle durch manipulierte Kassensysteme verhindert werden. Kernpunkt der gesetzlichen Änderungen ist, dass digitale Kassensysteme zukünftig – im Grundsatz ab 2020 – mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vor Manipulationen geschützt werden müssen. Mit diesem Gesetz wurde aber auch die seit dem 1.1.2018 mögliche Kassen-Nachschau als unangekündigte Prüfung der Kassenführung durch die Finanzverwaltung eingeführt.

Aktuell geben zwei Schreiben der Finanzverwaltung, nämlich das Anwendungsschreiben zur Kassen-Nachschau und die Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung im Hinblick auf den Einzelaufzeichnungsgrundsatz Anlass, dieses Thema nochmals aufzugreifen. Diese beiden Schreiben stellen wir im Folgenden vor.

Handlungsanweisung:

Grundsätzlich sollten eingesetzte Kassensysteme und die Kassenführung in jedem Betrieb einer Überprüfung unterzogen werden. Es ist zu prüfen, ob die formalen Aspekte, die an die Kassenführung gestellt werden, beachtet werden. Hinsichtlich der Kassenführung muss beim Bedienpersonal Sensibilität für die Bedeutung dieser Thematik geschaffen werden.

27 Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau

Die Finanzverwaltung hat seit dem 1.1.2018 die Möglichkeit, bei bargeldintensiven Betrieben im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau außerhalb einer regulären Außenprüfung die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu prüfen. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.5.2018 einen Anwendungserlass zur Kassen-Nachschau bekannt geben. Diese Ausführungen sind für die Praxis hilfreich, da die Position der Finanzverwaltung deutlich wird und bestehende Zweifelsfragen geklärt werden.

Handlungsanweisung:

Auf dieser Basis sollten sich alle Betriebe, in denen eine Kasse geführt wird, insbesondere bargeldintensive Betriebe, auf eine mögliche Kassenprüfung vorbereiten.

a) Gegenstand der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Allerdings ist die Kassen-Nachschau auch auf diese Aspekte beschränkt. Diese ist also keine steuerliche Außenprüfung, welche sich auf die steuerlichen Angelegenheiten für einen bestimmten Zeitraum insgesamt erstreckt.

Gegenstand der Kassen-Nachschau können alle zulässigerweise eingesetzten Kassensysteme sein. Dies betrifft also sowohl die Kassenführung mittels elektronischer Systeme als auch die manuellen Formen der Kassenführung, also die

- "offene" Ladenkasse mit summarischer – retrograder – Ermittlung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben oder die
- manuelle Ladenkasse, d. h. ohne Nutzung technischer Geräte und mit Einzelaufzeichnung aller Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Im Mittelpunkt stehen die technischen Formen der Kassenführung, so z. B. elektronische oder computergestützte Kassensysteme wie App-Kassensysteme oder Waagen mit Registrierkassenfunktion. Dies umfasst die Prüfung,

- ob alle Zahlungsvorgänge über das Kassensystem erfasst werden,
- ob die einzelnen Umsätze von der Kasse aufgezeichnet werden und diese Daten in elektronischer Form zur Auswertung zur Verfügung stehen,
- ob das Kassensystem ordnungsgemäß eingesetzt wird,
- ob eine ausreichende Verfahrensdokumentation zum Kassensystem vorliegt und

- ob die Kasse kassensturzfähig ist.

Hinweis:

Als Verfahrensdokumentation sind Bedienungsanleitungen sowie Handbücher und Wartungsprotokolle vorzuhalten. Diese müssen zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems.

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. "Kassensturz" verlangen kann, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt. Die Prüfung der **Kassensturzfähigkeit** geschieht durch folgende Schritte:

- der laufende Geschäftsbetrieb wird kurz unterbrochen,
- ein Kassenprotokoll für den aktuellen Tag (seit letztem Kassenabschluss) wird ausgedruckt,
- zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortags werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des laufenden Tags hinzuaddiert bzw. abgezogen und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen. Weiterhin sind zwischenzeitlich erfolgte Entnahmen und Einlagen oder sonstige Barauslagen zu berücksichtigen.
- Es darf sich bei ordnungsgemäßer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

Der Kassen-Nachschau unterliegen "u. a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel)" – so die Finanzverwaltung.

Hinweis:

Ausdrücklich aufgenommen in den Katalog der zu prüfenden Systeme wurden Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte. Nach derzeitigem Stand unterliegen Fahrscheinautomaten und Warenautomaten nicht den Anforderungen, die an elektronische Kassensysteme gestellt werden. Es ist aber damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung auch diese in den Anwendungsbereich mit aufnimmt.

b) Durchführung der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau wird beim Stpfl. **vor Ort**, also im Betrieb selbst von einem Mitarbeiter des Finanzamts durchgeführt. Die Prüfung erfolgt **ohne** vorherige **Ankündigung**.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Stpfl. betreten, soweit dies für die Durchführung der Kassen-Nachschau erforderlich ist. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau aber nicht. Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Stpfl. auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Stpfl. auffordert, Auskunft zu erteilen, hat er sich auszuweisen. Ist der Stpfl. selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Stpfl. verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung haben dann diese Personen die Pflichten des Stpfl. zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind.

Hinweis:

Es sollte generell eine strikte Anweisung an das Personal erfolgen, im Falle einer Kassen-Nachschau keinerlei Auskünfte zu geben oder Unterlagen herauszugeben. Dies sollte ausschließlich der Inhaber des Betriebs vornehmen.

Ausdrücklich weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, insbesondere also in den Verkaufsräumen oder den Gastronomieräumen, ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig ist. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschau muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

Hinweis:

Gerade solche Testkäufe und Beobachtungen der Kassenführung können dem Amtsträger wichtige Erkenntnisse liefern. Nicht zuletzt kann dann in einem zweiten Schritt überprüft werden, wie diese Testkäufe im System aufgezeichnet und verbucht werden.

c) Pflichten des Unternehmers

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen hat der Stpfl. auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren:

- Der Amtsträger kann insbesondere verlangen, dass die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die einheitliche digitale Schnittstelle erst ab dem 1.1.2020 im Kassensystem vorhanden sein muss, da schon nach jetzigem Recht eine Möglichkeit des Datenexports im Kassensystem vorhanden sein muss.

Handlungsanweisung:

Der Stpfl. sollte den Datenexport aus dem eingesetzten System rechtzeitig testen, um sicherzustellen, dass über diesen die Daten vollständig und richtig ausgelesen werden können und er mit dieser Funktion vertraut ist.

- Auf Anforderung des Amtsträgers sind die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich (ab 2020) der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, d. h., es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen.
- Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen. Dies umfasst insbesondere Erläuterungen zur Kassenführung.

Hinweis:

Zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren.

d) Folgen der Kassen-Nachschau

Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung wird über den Verlauf und das Ergebnis der Kassen-Nachschau kein Prüfungsbericht gefertigt. Sollen auf Grund der Kassen-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Stpfl. rechtliches Gehör zu gewähren.

Hinweis:

Im Ergebnis dürften somit zwei Szenarien vorkommen:

1. Die Kassen-Nachschau führt zu keinen oder zu keinen wesentlichen Beanstandungen: Konsequenzen hat die Kassen-Nachschau dann nicht.
2. Es ergeben sich (wesentliche) Mängel: In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung unmittelbar zu einer steuerlichen Außenprüfung, also einer Prüfung der steuerlichen Verhältnisse insgesamt übergeht.

e) Übergang zur steuerlichen Außenprüfung

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder nach dem 31.12.2019 der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann unmittelbar zur Außenprüfung übergegangen werden. Anlass zur Beanstandung kann es z. B. geben, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können.

Einen Übergang zur Außenprüfung hält die Finanzverwaltung für geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. Der Beginn einer Außenprüfung nach erfolgter Kassen-Nachschau ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung ist dem Stpfl. bekannt zu geben, was schriftlich erfolgen muss. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung.

Handlungsanweisung:

Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollte der Stpfl. tunlichst den steuerlichen Berater informieren.

28 Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte "Einzelaufzeichnungspflicht"

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.6.2018 wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Hinblick auf die Ordnungsvorschriften für die Buchführung neu gefasst und erweitert. Im Kern stehen hierbei Erläuterungen zur Einzelaufzeichnungspflicht bei der Kassenführung. Dies ist eine ganz zentrale Anforderung, die jetzt schon bei allen eingesetzten elektronischen Kassensystemen beachtet werden muss.

a) Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht ist ein zentrales Element einer ordnungsgemäßen Buchführung. Danach ist grundsätzlich jeder Geschäftsvorfall einzeln aufzuzeichnen, um eine Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, also z. B. der Rechnungssumme oder des Gesamtbetrags eines Barverkaufs, sondern auch des Inhalts des Geschäfts, also der einzelnen Waren- oder Dienstleistungspositionen und des Namens des Vertragspartners. Dies gilt im Grundsatz auch für Bareinnahmen und für Barausgaben.

Zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preisminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl. Hiervon zu unterscheiden ist die Verbuchung. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht aber nicht. So sind z. B. bei einem Kassensystem die einzelnen Verkaufspositionen einzeln zu erfassen. In der Buchhaltung kann auf der Basis dieser Einzelpositionen dagegen der gesamte Umsatz eines Tages – ggf. getrennt nach Steuersätzen – verbucht werden.

Allerdings sind branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Es wird z. B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden.

Hinweis:

Wird zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet und fällt dieses aus (z. B. Stromausfall, technischer Defekt), ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. Die Ausfallzeit des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu dokumentieren und soweit vorhanden durch Nachweise zu belegen (z. B. Rechnung über Reparaturleistung).

Der Grundsatz zur Einzelaufzeichnung gilt nicht nur für Stpfl., die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sondern grundsätzlich auch bei einer Einnahmen-Überschussrechnung.

b) Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen

In Ausnahmefällen kann aus Zumutbarkeitsgründen von einer Einzelaufzeichnung abgesehen werden. Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. So gilt beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung die Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. In diesem Fall braucht also nicht der einzelne Geschäftsvorfall (Verkauf von Ware xy) aufgezeichnet zu werden.

Hinweis:

Wird allerdings tatsächlich ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet (z. B. eine Registrierkasse), so kann sich der Stpfl. auf die vorgenannten Erleichterungen nicht berufen, sondern es müssen alle Verkaufsvorgänge einzeln aufgezeichnet werden.

Von besonderer Bedeutung ist die Aussage, dass die erleichterten Aufzeichnungspflichten auch bei Dienstleistungen – wie Frisörgewerbe oder Gastronomie – gelten. Auch in diesen Fällen braucht unter den genannten Voraussetzungen der Name des Vertragspartners nicht aufgezeichnet zu werden.

Bei dem Einsatz einer Waage, z. B. beim Verkauf von Obst und Gemüse ist zu unterscheiden:

- Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren.
- Werden diese Einzeldaten zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.
- Verwendet der Stpfl. eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet zu werden.
- Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.

c) Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse

Es besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Kassensystems. Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuchs erfolgen. Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z. B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden.

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung, müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines **Kassenberichts** nachgewiesen werden. Dabei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstags auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortags sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.

Hinweis:

Ein sog. "Zählprotokoll" (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) ist nicht erforderlich, erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszählens.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Werden Kasseneinnahmen und -ausgaben ausnahmsweise erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet, ist dies noch ordnungsgemäß, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag

entgegenstehen und aus den Aufzeichnungen und Unterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat. Bei Kassen ohne Verkaufspersonal (sog. Vertrauenskassen, wie z. B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden.

29 Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung

In der Praxis wurde vielfach festgestellt, dass es zahlreiche technische Möglichkeiten zur Manipulation von elektronischen Registrierkassen gibt. Tatsächlich kamen Programme zum Einsatz, die eine nachträgliche Kürzung der Einnahmen durch Löschung von Einzeldaten systematisch erlaubten. Um dies zu verhindern, wurde gesetzlich festgeschrieben, dass elektronische Registrierkassen ab dem 1.1.2020 mit einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** zu schützen sind.

Hinweis:

Um die Umstellung zu erleichtern, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung geschaffen. Nach der Übergangsregelung können alle ab dem 25.11.2010 erworbenen Kassensysteme, die bauartbedingt bis 2020 nicht auf die Anforderungen des neuen Kassengesetzes umgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet werden.

Im Übrigen werden viele Hersteller für bestehende Kassensysteme Nachrüstlösungen anbieten. Generell sollte bei anstehenden Neuanschaffungen von Kassensystemen darauf geachtet werden, dass der Anbieter eine Nachrüstungsgarantie gibt.

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat mittlerweile in Technischen Richtlinien die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems festgelegt. Die Technischen Richtlinien sind auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht.

Somit besteht nun die Basis, dass die Hersteller von Kassensystemen diese auf die zukünftig zu erfüllenden Anforderungen ausrichten.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im August 2018

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: August 2018